

A imunidade tributária dos livros eletrônicos e seu reflexo na busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado

Thais Soares de Oliveira*

Resumo

O debate a respeito da extensão da imunidade tributária, insculpida no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal Brasileira de 1988, ao livro eletrônico, frente à considerável e crescente transformação da divulgação de informações, ideias e pensamentos do meio físico para o tecnológico, mostra-se relevante, jurídica, econômica e socialmente. Assim, o objetivo do presente estudo baseia-se na realização de interpretação histórico-evolutiva, teleológica e sistemática da norma imunizante, de maneira a demonstrar a aplicação adequada ao seu fim, qual seja, a garantia da liberdade de expressão, da facilitação do acesso ao conhecimento, bem como a utilização da imunidade como instrumento de promover um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para tanto foi realizada uma revisão de literatura, utilizando-se livros, artigos e jurisprudência no âmbito do STF a respeito do tema. Encontraram-se duas teses interpretativas da imunidade do livro, que se dividem, cada qual com seu fundamento, na restrição ou extensão da imunidade ao livro eletrônico, tomando por base a finalidade da norma e a delimitação do conceito de livro. A questão restou definida pelo STF, no julgamento do RE 330.817/RJ, no qual foi reconhecida a repercussão geral, decidindo que a imunidade tributária aplica-se aos livros eletrônicos e aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo, alinhando-se, portanto, à proteção dos direitos fundamentais.

Palavras-chave: Imunidade. Livro eletrônico. Proteção do meio ambiente.

1 Introdução

A evolução digital introduziu novos substratos de difusão de ideias, pensamentos e informações, capazes de armazenar dados em textos, imagens e vídeos, apresentando-se como uma versão mais moderna da forma tradicional de publicação de obras, baseada na impressão em papel, de forma a potencializar o acesso ao conhecimento.

Nesse contexto, analisa-se a extensão da imunidade, posta no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal de 1988 aos livros eletrônicos, vez que tal norma imuniza os livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, em razão da relevante função que desempenham, alinhando-se à proteção do direito fundamental, ligado à liberdade de expressão.

Para a determinação da aplicação da norma imunizante aos livros eletrônicos, necessária a fixação de algumas premissas que indicarão o caminho lógico dessa conclusão.

Desse modo, inicialmente, lançam-se as bases introdutórias ao tema, calcadas na conceituação e natureza jurídica da imunidade; a classificação e finalidade da norma, insculpida no art. 150, VI, *d*, da CF/1988; e a evolução histórica da previsão dessa imunidade nas Constituições brasileiras. Tais esclarecimentos mostram-se essenciais à compreensão da questão.

Em segundo plano, estuda-se o objeto de proteção da norma imunizante, qual seja, o livro. Realizada a delimitação conceitual, passa-se à análise se o livro eletrônico está inserido no conceito de livro, abrangido pela imunidade, a partir da apresentação de duas teses: a restritiva, que realiza uma interpretação histórica da norma constitucional e a restrição do livro ao seu suporte físico de papel, para negar a imunidade aos livros eletrônicos; e a extensiva, que faz uma interpretação histórico-evolutiva, teleológica e sistemática da norma imunizante e a conceituação de livro, baseada na sua finalidade de ser um veículo de difusão de ideias, informações e pensamentos, concluindo pela aplicação da imunidade aos livros eletrônicos. Diante dessas divergências, fixa-se o

* Mestranda em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Advogada. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/Goiania. Professora do Curso de Direito da Faculdade Anhanguera/Anápolis/GO. Analista administrativo em Ciências Jurídicas na Câmara Municipal de Anápolis/GO. Sócia do escritório Soares & Valim Advogados Associados em Anápolis/GO. Presidente da Comissão de Direito Imobiliário da OAB/GO – Subseção Anápolis.

posicionamento deste estudo, que entende pela imunidade dos livros eletrônicos como garantia da liberdade de expressão, facilitação do acesso ao conhecimento, bem como a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Apresenta-se o posicionamento, no âmbito do STF, a respeito da imunidade dos livros, que decidiu, no julgamento do RE 330.817/RJ, a que foi reconhecida a repercussão geral, a aplicação da tese extensiva, que labora no sentido de que os livros eletrônicos estão albergados pela norma imunizante.

Por fim, aborda-se o reflexo positivo do reconhecimento da imunidade do livro eletrônico na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, como direito fundamental, compatibilizando-o com a liberdade econômica.

Destarte, o objetivo desse estudo pauta-se em demonstrar a aplicação da imunidade aos livros eletrônicos, vez que insertos no conceito de livro, atendem, igualmente, ou até com mais efetividade em relação aos impressos em papel, a finalidade da norma imunizante de garantir a liberdade de expressão, acesso e democratização do conhecimento, com reflexo na proteção do meio ambiente.

2 A imunidade do art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988: aspectos gerais

2.1 Considerações iniciais acerca da imunidade como delimitação da competência tributária

No plano da Constituição Federal, o constituinte não se ocupou da criação de tributos, mas, tão somente, da distribuição da competência tributária entre os entes federados, fixando, de tal sorte, os parâmetros para o seu exercício.

As normas jurídicas que abrangem as hipóteses de imunidade são normas de estrutura e direcionam-se aos legisladores dos entes políticos, comandando que se abstenham de instituir tributos sobre determinadas situações, bens ou pessoas e, como consequência, delimitando, negativamente, o campo impositivo em que podem atuar.

Marcelo Fortes de Cerqueira leciona que as:

[...] normas de estrutura, por seu turno, aparecem modalizadas ou não. Ordinariamente, as regras de estrutura apresentam dever-ser intraproposicional neutro, visto que não são normas diretamente reguladoras das condutas

interpessoais; não têm esse objetivo imediato, conquanto por vezes podem ostentar a justaposição de dois modais deonticos, como nos casos das normas de competência e de imunidade, em que o núcleo normativo é 'proibido obrigar'; ou seja, as pessoas políticas competentes para instituir tributos estão proibidas, pelas normas de imunidade, de obrigar determinadas pessoas a pagar tributos.¹

Neste sentido, apresentam-se as palavras do eminente tributarista Paulo de Barros Carvalho que considera as imunidades tributárias, normas prescritivas que informam, positiva ou negativamente, os limites materiais e formais da competência legislativa das pessoas políticas ou, em outras palavras, como sendo:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas [...].²

Partindo desse ponto de vista, depreende-se que, apesar de um dos efeitos da norma imunizante ser a limitação do poder de tributar, impedido o legislador ordinário de sequer iniciar projeto de lei, o seu conceito não queda adstrito à vaguidade dessa afirmação, qual seja, que a imunidade constitui-se em uma limitação às competências tributárias, como consequência de sua inclusão no Título VI, Capítulo I, art. 150, VI, da Constituição Federal.

Isso porque a regra imunizante funciona como demarcação do feixe de atribuições conferidas aos entes federados, que se congregando às demais, molda, com cuidado e segurança, o caminho a ser seguido pelo legislador, no que tange à inovação da ordem jurídica em matéria tributária. Percebe-se, desse modo, que inexistente cronologia entre as normas atributivas de competência e as normas imunizantes. Ao contrário, são contemporâneas e obedecem ao princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.

¹ *Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 113.

² *Curso de Direito Tributário*, 26. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 190-191.

Corroborando esse entendimento, a Professora Misabel Abreu Machado Derzi, atualizando a clássica obra de direito tributário de Aliomar Baleeiro, comenta:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente [...].³

Mantendo-se alinhado a esse raciocínio, a imunidade tampouco funciona como exclusão ou supressão do poder tributário, que pressuporia instantes cronologicamente distintos: o primeiro, definidor da norma que outorga competência tributária; e, o segundo, introdutor de preceitos excludentes ou supressores de parcela das referidas atribuições.

Tal ideia contraria a construção das normas jurídicas de competência tributária a partir do seu entrelaçamento vertical e horizontal, cuja conclusão lógica é de que tal competência vem demarcada pelos preceitos que a Constituição fixou, dentre os quais estão incluídas as normas imunizantes.

Ademais, a imunidade definida como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, de acordo com a argumentação desenvolvida, também merece revisão, uma vez que leva a crer que a norma constitucional possa não incidir, o que soa inadmissível.

Conforme dito alhures, as normas de imunidade são de estrutura. Estas cuidam do relacionamento entre normas jurídicas, sua produção, modificação e extinção, sem possuir, por sua natureza, previsão de fatos. Em contrapartida, as normas de incidência são preceitos de conduta, que pressupõem a existência de suporte fático. Assim, no Direito Tributário, o fenômeno da incidência designa a ocorrência do fato descrito na lei, contido em hipótese de incidência tributária, que faz nascer a respectiva obrigação tributária. Perfazendo

o evento descrito na hipótese da norma, a incidência é inafastável.⁴

A *contrario sensu*, a não incidência configura a inexistência do impacto da norma sobre determinado fato, quer dizer a indiferença da própria norma jurídica quanto à conduta realizada, não coadunando com a imunidade.

No plano constitucional, há tão somente a preocupação com a definição das competências tributárias e não com a ocorrência do fato e formação do vínculo obrigacional, marcados pela atuação do legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, preleciona Paulo de Barros Carvalho:

Os preceitos que definem a adjudicação de competências tributárias não de preceder os dispositivos editados em função dos poderes outorgados. E a proposição não admite comutatividade. Seria incompreensível analisar a norma jurídica que cria o tributo e, portanto, define a incidência, sem antes observar, atentamente, os canais que a Constituição elegeu para esse fim. [...] Cravada a premissa, não temos por que aludir às imunidades como barreiras, embaraços ou obstáculos à incidência dos tributos [...].⁵

Nessa mesma linha de argumentação, difere a imunidade da isenção, porque esta é criada de acordo com a conveniência dos entes federados, decorrente do poder de tributar,⁶ inibindo a incidência da norma que criaria a relação obrigacional entre contribuinte e sujeito ativo tributante, de tal sorte que, mesmo ocorrendo o evento tributário no plano real, o fato não poderá ser constituído e irradiar efeitos, em razão da diminuição/mutilação do campo de incidência da regra-matriz operada pela norma isentiva. Disso decorre que a regra jurídica que prescreve a isenção consiste na enunciação negativa da regra jurídica que determina a tributação.⁷

A imunidade, prevista na CF/1988, não se preocupa com a formação da relação jurídico-tributária,

³ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a emenda Constitucional no 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 228.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed., rev. atual., São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 39-41.

⁵ Op. cit., p. 184.

⁶ BORGES, José Souto Maior. *Isonções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 32.

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 306.

sendo norma que antecede à previsão da conduta e sua ocorrência, exercendo a função de colaborar na delimitação das competências impositivas.

Desse modo, a imunidade tributária constitui-se em um fenômeno de natureza constitucional que encerra na incompetência dos entes políticos para tributar, sendo fruto do desenho constitucional traçado, dupla e concomitantemente, pelo giz das regras positivas de competência e das negativas, consubstanciadas, estas últimas, nas regras imunizantes.

2.2 Classificação da imunidade do art. 150, VI, d, da CF/1988

A imunidade dispensada aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão reveste-se de natureza objetiva.⁸ Isso significa que a proteção recai sobre o bem, sendo indiferente a pessoa que o comercializa ou como se dá sua circulação, ou seja, o sujeito deixará de pagar o tributo, não em razão de um privilégio próprio perante o fisco, mas devido à relevância do objeto da relação.

Desse modo, esses materiais ficam livres de impostos que recairiam sobre operações e prestações que os têm como objeto, tais como: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Imposto sobre Serviços.⁹

Depreende-se, portanto, que não sendo subjetiva a norma imunizante, as empresas fabricantes dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, bem como o vendedor e o autor desses bens, não são imunes à incidência dos demais impostos não aplicáveis a esses objetos, e tampouco às taxas e às contribuições.¹⁰

2.3 *Ratio essendi* da norma exonerativa do art. 150, VI, d, da CF/1988

A tributação, entendida como a ação estatal de exigir tributos, não possui apenas a intenção arrecadatória, mas também a de interferir nos

comportamentos sociais, políticos ou econômicos, caracterizando seu aspecto extrafiscal.

Desse modo, o tributo pode dificultar ou até mesmo impedir totalmente a atividade tributada.

Cogita-se, então, a imunidade como instrumento impeditivo para o Estado utilizar sua voracidade exacional de maneira a interferir em direitos relevantes, caracterizados como fundamentais, ligados à liberdade, bem como em valores relacionados à democracia e à forma federativa, vulnerando-os, pois também disciplinados pela Constituição Federal.

Seguindo essa ideia, preleciona Regina Helena Costa:

[...] se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício, mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização do seu exercício [...].¹¹

No mesmo sentido, afirma Bernardo Ribeiro de Moraes sobre a finalidade da imunidade:

[...] está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o seu conceito.¹²

Presta-se, portanto, a imunidade para limitar a atuação estatal na sua atividade tributante (efeito da norma imunizante), de modo que a inação do Estado permita o exercício dos direitos fundamentais de primeira geração: aqueles relacionados às liberdades individuais.

Entende-se, em dissonância ao concebido pelo julgamento da ADI 939-1/DF, que a imunidade, em si, não constitui direito fundamental, consubstanciada em um direito subjetivo do contribuinte, mas configura, tão somente, o instrumento de efetivação dos direitos e garantias fundamentais.

Saneando a argumentação tem-se que: as imunidades tributárias têm como finalidade limitar

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 378.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 378.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Op. cit., pp. 187-188.

¹¹ *Imunidades...* op. cit., p. 79.

¹² A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: *Imunidades Tributárias*. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998, p. 107.

constitucionalmente o poder de tributar, como a natureza jurídica a delimitação da competência tributária e como referencial os princípios constitucionais inerentes aos direitos fundamentais.¹³

Quanto à imunidade inserida no art. 150, VI, d, da CF/1988, ressalta-se que, em consonância com a Constituição Federal em sua unidade, ela visa a proteger a liberdade de expressão, de manifestação do pensamento e de opinião, o direito à informação, bem como o acesso à educação e à cultura, garantindo, em última análise, o acesso ao conhecimento, de maneira a fomentar o desenvolvimento intelectual, o aprendizado e a concretização do Estado Democrático de Direito.

Com esse enfoque, Heleno Taveira Torres e Vanessa Nobell Garcia tecem comentários à finalidade da imunidade em estudo:

Funciona, essa imunidade, pragmaticamente, como uma forma de garantir a irradiação da cultura e da educação, mediante o barateamento dos livros, jornais e periódicos, e, desse modo, como modo de facilitação do acesso aos bens necessários para a formação intelectual das pessoas. Com isso, vincula-se integralmente ao princípio da capacidade contributiva e tem o seu valor axiológico condicionado por uma espécie de garantia de 'mínimo existencial', em matéria de acesso à informação.¹⁴

Assim sendo, a finalidade ínsita à norma imunizante dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão associa-se à difusão de conhecimentos, pensamentos e informações, concretizando, pois, a liberdade de expressão.

2.4 Evolução histórica da imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão nas Constituições brasileiras

De extrema importância demonstrar o tratamento da imunidade tributária de livros, jornais e periódicos nas Constituições brasileiras, de modo a possibilitar melhor entendimento da *ratio essendi* da norma imunizante, insculpida no art. 150, VI, d,

da CF/1988, por meio da investigação das condições subjetivas e objetivas que levaram à instituição dessa proteção.

O dispositivo em questão surgiu, no Brasil, embora com contorno e redação diferentes do atual, na Constituição de 1946, em seu art. 31, V, c, para excluir do alcance da tributação somente o papel, exclusivamente, qualificado pela sua destinação à impressão de livros, jornais e periódicos, por motivos de ordem política e econômica. Observa-se que a norma imunizante alcançava, tão somente, o suporte material que servia para a confecção de livros, jornais e periódicos, não os incluindo.

A criação da imunidade, na época, buscou escapar da forte tributação do papel, principalmente no que se refere ao imposto de importação, vez que a matéria-prima encarecia excessivamente os custos de produção dos livros, jornais e periódicos, de maneira a fomentar a difusão de pensamentos.

A razão da introdução dessa norma na Constituição de 1946 é destacada por João Pedro Antunes Lima da Fonseca Carvalho, citando o estudo realizado por Ciro Fernandes Rodrigues Baltar, que registra:

Durante o governo de Hermes da Fonseca, entre 1910 e 1914, o imposto de importação aplicado ao papel era consideravelmente superior ao que incidia nos livros, o que acabava por dificultar a vida das editoras brasileiras, dificultando a sua consolidação. Isso porque produzir um livro em território nacional era bem mais custoso do que importar um livro já pronto. Na época da constituinte de 1946, visando garantir a propagação da cultura, ninguém menos que o brilhante Jorge Amado, então deputado federal pelo Partido Comunista Brasileiro, defendeu a imunidade tributária do papel. Tal instituto, então, protegeria o interesse cultural, pois os impostos encareciam a principal matéria-prima dos livros naquele momento, o papel.¹⁵

Dessa maneira, percebe-se que a inserção dessa imunidade no sistema jurídico teve por escopo a garantia da produção nacional de jornais, livros e periódicos, bem como a propagação de informações e pensamentos. Em outras palavras, a norma visou à preservação da liberdade intelectual, científica, artística e de manifestação do pensamento. Nas

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 40.

¹⁴ Tributação e Imunidade dos Chamados "Livros Eletrônicos". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 87.

¹⁵ A imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos eletrônicos: Garantia de acesso ao conhecimento. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4132, 24 out. 2014.

lições de Aliomar Baleeiro, “este ainda é o objetivo constitucional de proteção à educação, à cultura e à liberdade de comunicação e pensamento”.¹⁶

Por outro giro, a norma veio em contraposição ao regime ditatorial de Vargas que censurou, pela tributação excessiva, a liberdade de expressão, principalmente, dos opositores e da imprensa.

Registra o professor Bernardo Ribeiro de Moraes que a Constituição de 1946:

[...] introduziu essa imunidade do papel, segundo Aliomar Baleeiro, por duas razões: a primeira, “que em 1946 estava muito recente a ditadura de Vargas, que tinha posto coleto de ferro na imprensa”; e a segunda: “Vargas, por meio do papel, também usava o financiamento pelos bancos estatais, e teve uma imprensa passiva, dócil, acomodada, que só dizia o que ele queria.”¹⁷

A Emenda Constitucional 18/1965, que inseriu a reforma no sistema tributário, não trouxe nenhuma novidade ou alteração quanto à regra de imunidade tributária. A modificação veio na Constituição de 1967, em seu art. 20, III, *d*, que ampliou a vedação da tributação para incluir os livros, jornais e periódicos, tornando-se, ao lado do papel destinado à sua impressão, objeto da norma imunizante. Essa mudança foi mantida pela Emenda Constitucional 1/1969, em seu art. 19, III, *d*.¹⁸

A imunidade, que alcança os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão, foi mantida na Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, VI, *d*, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;

Necessário faz-se destacar o relato do eminente professor Ives Gandra da Silva Martins quanto às

discussões que pairaram sobre a redação dessa norma imunizante na CF/1988:

A letra “d” do inciso VI reproduz o texto de idêntica redação da Emenda Constitucional n. 1/69, artigo 19, III, “d”.

A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais.

Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência útil para o Brasil do após-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.¹⁹

Dessa maneira, pesa a informação de que, durante os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, a discussão do projeto que expandia a imunidade aos livros, jornais e periódicos, veiculados em meios diferentes do papel, como os eletrônicos ou virtuais, foi rejeitado, para determinar que apenas o livro impresso esteja agasalhado pela norma imunizante.²⁰

Cumprе ressaltar que, em relação à evolução histórica da previsão dessa imunidade nas Constituições brasileiras, culminando na atual, existe um dissenso quanto à sua essência protetiva: uma primeira corrente analisa que, a decisão da Constituinte, que elaborou a CF/1988, enseja a proteção, tão somente, dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão, vez que rejeitou proposta mais ampla que abrangia outros insumos, além do papel, e outros suportes físicos; uma segunda corrente entende, em contrassenso, que a referida imunidade sempre teve em vista a ideia intrínseca da proteção da liberdade de expressão, independente do suporte físico, não determinante à sua finalidade, que é a facilitação do acesso ao conhecimento e à informação.

Esses pontos de vista divergentes, quanto ao objeto da norma imunizante, se a finalidade ou a forma do livro, tornam-se importantes para a análise sobre a possibilidade da extensão da imunidade, insculpida no art. 150, VI, *d*, da CF aos livros eletrônicos, matéria essa declarada de repercussão geral pelo STF, a qual será melhor delineada a seguir.

¹⁶ *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 148.

¹⁷ *A imunidade tributária...*, op. cit., p. 139.

¹⁸ VESPERO, Regina Celi Pedrotti. *A imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CD-ROM, DVD, disquete etc.)*, online.

¹⁹ *Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988*. vol. 6, tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 186.

²⁰ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. São Paulo: Método, 2011.

3 A imunidade tributária do art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 e os livros eletrônicos

3.1 Livro²¹: objeto de proteção da norma imunizante

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 tem por seu objeto a proteção do livro, enquanto incremento à cultura e sua disseminação na sociedade, baseada na livre expressão de ideias e manifestação do pensamento.

Ocorre que, em face das diversas conceituações e interpretações da evolução histórica do vocábulo “livro”, torna-se imprescindível sua análise, de modo que se possa fixar o entendimento de qual mídia está, ou não, amparada pela norma constitucional. Em outras palavras: que “livro” está albergado pela imunidade prevista na Constituição Federal?

A definição do livro vem assim disposta no dicionário *online* Michaelis da língua portuguesa:

1 Segundo a Unesco, publicação não periódica, impressa, contendo pelo menos 48 páginas, excluída a capa. *Col: pilha, ruma* (amontoados); *biblioteca, livraria* (dispostos em ordem). 2 Coleção de lâminas de madeira ou marfim ou folhas de papel, pergaminho ou outro material, em branco, manuscritas ou impressas, atadas ou cosidas umas às outras.²²

A Lei 10.753/2003, que institui a Política Nacional do Livro, considera livro:

Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes:

[...]

II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;

[...]

²¹ Esclarece-se que a norma constitucional, insculpida no art. 150, VI, d, traz, em seu bojo, a proteção de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Para obter maior síntese textual, englobar-se-ão, na expressão “livro”, em sentido lato, ou seja, objeto de divulgação de ideias, pensamentos e informações, os livros, jornais e periódicos.

²² “Livro”. Def. 1 e 2. *Dicionário de Português Michaelis*. 2009. *online*.

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

[...]

VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

Partindo dessas conceituações, percebe-se que o conceito clássico de livro está atrelado ao suporte material papel impresso, que lhe confere a existência física, colocando a finalidade como elemento secundário. Ou seja, há uma preferência pela forma (impressa), em detrimento à sua finalidade.

Isso fica claro, inclusive, quando se analisa o conceito apresentado pelo legislador ordinário, que determinou o conceito do livro restrito ao suporte físico papel e possibilitou a equiparação do livro digital ao impresso, condicionada ao uso exclusivo de pessoas com deficiência visual. Dessa maneira, segundo a disposição legal, o conceito de livro está restrito ao suporte físico de papel, não abarcando o livro digital senão em expressa exceção.

Sob perspectiva diversa, o estudo do conceito de livro pode ser empreendido por meio da evolução histórica do material utilizado na sua confecção para exprimir e divulgar ideias e conhecimento, ao longo do tempo, sem que isso implique na modificação da gênese do que seja livro, em razão de sua finalidade.

Disso decorre que livro o é, independente de seu substrato, não se prendendo, pois, à forma de veiculação, mas ao ínsito propósito de divulgar conhecimentos e informações.

Sobre o assunto, Wilson Martins descreve, em breves palavras, brilhantemente a história do livro:

Das tabuinhas xilográficas para os tabletes de argila, dos rolos manuscritos aos volumes em pergaminho e destes para os impressos em papel; dos estiletes para os pincéis e as penas de pato, destas para as metálicas e para os tipos móveis, o livro chegava assim ao que até agora é a sua última metamorfose técnica: a composição e impressão eletrônicas.

Paralelamente, das bibliotecas lenhosas e minerais para as da Antiguidade e da Idade Média, dos catálogos em fichários de cartão para os catálogos informatizados, também as bibliotecas estão acolhendo em número crescente o que Hebert

Mitigang, do New York Times, denominou em 1.990 'O livro sem papel' (*the paper-less book*).²³

No mesmo sentido, o desenvolvimento do modo de exteriorização das ideias escritas do homem ao longo do tempo foi salientado em brilhante parecer do professor Roque Antônio Carraza:

O papel, apenas, foi, por largo tempo, o suporte material por excelência do livro, no sentido considerado pela Constituição, para fins de imunidade: veículo de transmissão de ideias. Inventado pelos chineses e trazido para a Europa nos fins da Idade Média, o papel, sendo muito mais barato, veio a substituir, com vantagens, o papiro, dos antigos egípcios. Mas, ninguém em sã consciência sustentará - mesmo nos dias que ora correm - que um papiro, contendo ideias, não é um livro.

Muito bem, com a evolução dos tempos, surgiram outros suportes materiais para o livro. Hoje temos livros informatizados. Mas, sempre livros, isto é, veículos de transmissão de ideias e, nesta medida, amparados pela imunidade do art. 150, IV, "d", da CF.²⁴

Ressalte-se que o papel, nas últimas épocas teve uma relevante importância na facilitação da divulgação das ideias e conteúdos escritos, superando os inconvenientes dos meios mais ultrapassados utilizados, mas como demonstrado, nunca foi determinante para indicar o que seria "livro". Ademais, com o surgimento de novas tecnologias no fim do século XX e início do século XXI, o livro pôde ser veiculado por outros meios, notadamente os eletrônicos, que trazem em seu bojo maior facilidade de acesso, cumprindo exatamente o seu objetivo que é transmitir ideias, pensamentos e conhecimentos. Houve, portanto, um avanço do físico para o tecnológico.

Diante dessa transformação, o conceito do livro abandona seu substrato material, mero elemento accidental, encerrando-o pela sua essência e utilidade, conforme destacam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] parece-nos necessário compreender o que é um livro, encontrando sua essência: aquilo que, presente, faz da coisa um livro e, retirado, faz

com que a coisa deixe de ser livro. Determinada a essência, todo o resto será elemento accidental, que poderá ser perfeitamente alterado sem que o objeto deixe de ser livro. O mesmo raciocínio vale para os jornais e periódicos. [...] O essencial ao livro, portanto, não é o papel, cujo emprego foi difundido apenas nos fins da Idade Média. Também não é essencial a forma com que o papel, o pergaminho, o papiro ou as tábuas de argila são enfeixados ou montados. Na verdade, tais suportes físicos apenas tornam livros na medida em que veiculam determinado conteúdo, sendo - como toda concreção de uma ideia - constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição [...].²⁵

O mesmo raciocínio já era desenvolvido pelo ilustre Aliomar Baleeiro, que declarava livro por sua finalidade, e não pela sua forma:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos. A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. [...] Mas o papel e o formato convencional não bastam a caracterizar o livro, o jornal e o periódico, se as publicações e gravações não se destinam àqueles fins específicos de difusão de ideias, conhecimentos, informações, narrações, enfim, assuntos do interesse da comunidade[...].²⁶

Dessa maneira, o conceito de livro, fixado no presente estudo, coincide com o apresentado pelo ilustre professor Eduardo Sabbag, como sendo:

[...] impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas e multifacetadas possibilidades. A nosso sentir, os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma base física (em papel ou em mídia eletrônica) e uma finalidade "espiritual" de geração do bem educativo.²⁷

²³ *A palavra escrita – história do livro, da imprensa e da biblioteca*. São Paulo: Ática, 1996, p. 261.

²⁴ Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 26, p. 117.

²⁵ *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 100-101.

²⁶ *Limitações constitucionais...* op. cit., p. 354.

²⁷ *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 366.

Por fim, entende-se que o livro eletrônico ou digital não funciona como objeto de equiparação com o livro impresso, mas senão, apresenta-se englobado pelo próprio conceito de “livro”, marcado pela sua essência de difusão de conhecimento e não pelo seu substrato, que sempre será substituído por outros que sejam mais funcionais e apresentem maiores vantagens.

3.2 Livro eletrônico insere-se no objeto de proteção do art. 150, VI, d, da CF/1988: divergências

O alcance da imunidade do livro está, intrinsecamente, atrelado à determinação de seu conceito, bem como ao método de interpretação da norma constitucional, que fundamentam duas correntes a respeito do assunto.

Uma corrente não admite a extensão da imunidade aos livros eletrônicos, seguindo o conceito de livro fundamentado em seu suporte físico e na vontade trazida pelo constituinte originário. A outra, admite a aplicabilidade da imunidade aos livros eletrônicos, tendo como base a conceituação do livro quanto à sua finalidade e uma interpretação histórico-evolutiva da norma imunizante, em razão do progresso tecnológico, experimentado pela sociedade.

Dessa maneira, insta trazer à baila, os argumentos levantados pelas divergentes correntes doutrinárias.

3.2.1 Tese restritiva da imunidade do livro

A corrente que defende pela não extensão da norma constitucional imunizante aos livros eletrônicos prende-se à interpretação histórica da Constituição Federal, somada ao conceito clássico de livro, qual seja, impresso em papel.

O primeiro ponto que merece destaque, quanto à elaboração da norma constitucional, é que os veículos de transmissão e difusão de pensamentos, conhecimentos e informações, alinhados às novas tecnologias e distintos do papel, embora não tão acessíveis e utilizados como nos dias atuais, eram contemporâneos da elaboração da Constituição Federal de 1988, que não os incluiu na proteção.

Como explicitado na evolução da instituição da norma imunizante dos livros em tópico anterior, apesar de o projeto inicial abarcar livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, bem como o papel e outros insumos, o constituinte originário não quis alargar o objeto imunizado, excluindo

propositadamente todos os outros meios e suportes de comunicação, que não os realizados em papel.

Nesse sentido, explicita o Professor Ricardo Lobo Torres:

Quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não incidência sobre a nova *media* eletrônica. Se não o fez é que, a *contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.²⁸

Complementando o entendimento esposado, sobre a investigação da vontade do constituinte para interpretar a norma, registra Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

[...] não ser possível interpretar a lei maior de um país sem procurar conhecer a intenção daqueles que a fizeram, pois dessa lei sairá o sistema jurídica aplicável à sociedade para a qual foi preparada. E “[...] a lição de hermenêutica, a qual recomenda que, diante da mesma razão aplica-se a mesma disposição, deve ser, aqui, sopesada com outra máxima, no sentido de que, diante da enfática insuficiência do texto, não se pode ampliar o sentido do mesmo, sob o argumento de que ele teria expresso menos do que intencionara.”²⁹

Dessa maneira, partindo-se da interpretação da norma pelo método histórico-literal, tendo sido a proposta original rejeitada e rechaçada pelo constituinte, os livros eletrônicos não fazem parte do objeto da imunidade constitucional, devendo tal vontade ser respeitada, visto que apenas o livro, cujo insumo é o papel, está exonerado da tributação, conforme expõe Luís Carlos Martins Alves Jr:

O livro constitucionalmente imunizado é o de papel. Eventual exoneração do livro eletrônico há de ser viabilizada pelos legítimos representantes eleitos pelo povo, via emenda constitucional ou projeto de lei. O juiz não tem autorização constitucional para tributar nem para exonerar. Somente o legislador tem autoridade para esse mister, em sufrágio da

²⁸ Imunidade tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi (coord.). *Livro de Apoio do 5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: IOB, 1996, p. 99.

²⁹ Imunidade Tributária. In: *Imunidades tributárias*. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1988, p. 344.

Separação dos Poderes e do estado Democrático de Direito [...].³⁰

Ainda sob o prisma da tese restritiva, uma interpretação valorativa e finalística da norma imunizante indica que seu principal escopo foi o de baratear o produto, de modo que o povo, ou os menos afortunados da sociedade, tivesse maior acesso à cultura e à educação, não podendo ser estendida aos livros digitais, vez que a informática é instrumento de tecnologia sofisticada e cara, manejada por quem tem poder aquisitivo.³¹

Sob outra perspectiva, mas de maneira a confirmar a não abrangência da imunidade aos livros digitais, existe o apego ao conceito de livro, considerando o seu suporte físico, conforme leciona Bernardo Ribeiro de Moraes:

Livro é vocábulo gênero, que vem a ser toda edição comercial de obra literária, científica, artística, musical, técnica ou pedagógica, gravada ou impressa em reunião de folhas em cadernos, destina à leitura. Em consequência, não se enquadra ao conceito de 'livro', para fins da imunidade tributária em exame, encadernação que contenha apenas folhas em branco ou apenas folhas pautadas ou riscadas para escrituração ou anotação, pois não servem para leitura. Do mesmo modo, um disco, por não ser lido, mas apenas ouvido, não é livro. A impressão para leitura é elemento fundamental para o conceito de livro, para efeito de imunidade tributária. Os suportes papel e escrita são fundamentais na previsão constitucional (papel destinado à impressão de livro). Outros instrumentos que possam ter o mesmo conteúdo e a mesma finalidade do livro, na divulgação de ideias, difusão da cultura e de conhecimentos e informações v.g., filme cinematográfico, peça teatral, discos, disquetes, CD-Rom etc., não são livros. Os suportes são diferentes.³²

Assim, o livro funciona como instrumento imediato e direto de comunicação com o homem, ao passo que as publicações realizadas em meios digitais necessitam da intermediação de máquina decodificadora (*hardware*) e de um programa de computador (*software*) para que o ser humano possa

acessá-las, funcionando como suportes mediatos da comunicação.

Esse é o entendimento delineado por Ionete de Magalhães Souza:

O livro é suporte imediato de comunicação, diretamente com o homem, sem a necessidade da máquina – computador –, para efetiva uma leitura informatizada de um CD-ROM. Caso contrário, a comunicação não se efetuará. Dessa forma, parece que não há que se falar que CD-ROM seja livro, mesmo quando naquele estiver o mesmo e único conteúdo de um livro. O acesso, a forma e a durabilidade distanciam o livro e o CD-ROM. Se CD-ROM fosse livro, não seria outro nome para designá-lo, o signo 'livro' bastaria e o enquadraria.³³

Destaca-se, por fim, que, para os adeptos da tese restritiva, o conceito de livro está, intimamente, relacionado ao seu suporte físico (papel e escrita), que permite a interação comunicacional direta com o homem, não proporcionada pelas informações divulgadas em meios eletrônicos, que sequer estão abarcadas pelo conceito de livro. Somando essa ideia à vontade histórica da norma constitucional, fixada está a tese de não extensão da imunidade aos livros eletrônicos.

Assim sendo, o rol taxativo na Constituição Federal, que trata a respeito das imunidades, abarca tão somente o livro escrito e impresso em papel, sendo incabível uma interpretação extensiva, posto que só possível para situações determinadas pela necessária correlação com os objetos discriminados.

3.2.2 Tese extensiva da imunidade do livro: adequada interpretação da norma imunizante

Atento ao princípio da supremacia constitucional, à norma imunizante deve ser conferido o sentido que maior eficácia lhe dê, porque se presta à proteção de valor fundamental da sociedade, qual seja, a liberdade de expressão. Dessa maneira, não pode o intérprete desprezar as novas tecnologias que influenciaram, sobremaneira, as formas de divulgação de informações, ideias e pensamentos, buscando, desse modo, atualizar a norma constitucional.

As imunidades, diferentemente das isenções, não podem ser interpretadas restritivamente, comportando outros métodos de interpretação, além

³⁰ Imunidade do livro eletrônico: visão da Fazenda Pública. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3497, 27 jan. 2013.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito...* op. cit., pp. 300-301.

³² A imunidade tributária e seus novos aspectos, op. cit., pp. 137-138.

³³ Imunidade tributária e "livro eletrônico". *Informativo Jurídico Consulex*. Ano XVI, n. 26, jul/2002, pp. 21-22.

do literal, porque resguarda princípios e valores ético-culturais relevantes. Esse foi o entendimento fixado pelos Ministros do STF, na ocasião do julgamento do RE 102.141/RJ, em 18 de outubro de 1985, analisando o art.19, III, *d*, da Constituição de 1967, *in verbis*:

Imunidade Tributária. Livro. Constituição, Art. 19, Inc. III, Alínea 'D'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege. (RE 102.141-1/RJ. Relator para acórdão: Min. Carlos Madeira, Brasília/DF, 29 nov. 1985).

Sob essa perspectiva, abandonado o literalismo estéril e petrificante, colocam-se os elementos histórico-evolutivo, em que a tendência moderna é a substituição do livro de papel pelo livro eletrônico, ainda que a existência não fosse tão significativa à época da elaboração da Constituição Federal; sistêmico, em que a norma imunizante deve estar em consonância com aquelas que consagram os direitos e garantias fundamentais; e teleológico, em que a finalidade da norma imunizante está a abranger diversos meios de comunicação, que não apenas o livro eletrônico, de forma que possa cumprir o objetivo que carrega.³⁴

A investigação de elementos históricos, quando da elaboração da norma, é importante no sentido de limitar os contornos da sua atualização, mas não de engessar o intérprete, vez que a norma depois de sancionada, promulgada e publicada, torna-se independente do pensamento do seu autor, adquirindo vida própria, de maneira que seu significado não permanece estático. O sentido histórico da norma dá ao intérprete a ideia da lei ao tempo em que ela foi elaborada, mas não lhe dá o sentido que deve ter no momento de sua aplicação. Para tanto, será utilizado o método histórico-evolutivo, de maneira a conciliar a norma constitucional com a realidade que se coloca.³⁵

Dessa maneira, com a instauração do mundo globalizado e acessível, que insere o homem para dentro de uma vida virtual mergulhando-o em uma esfera de informações e possibilidades, há a inegável redefinição dos meios pelos quais se divulgam ideias, conhecimentos, pensamentos e informações, a que a Constituição deve albergar.

Além do mais, a norma imunizante não deve ser avaliada isoladamente, mas senão enquanto pertencente a um sistema, que prestigia a liberdade de expressão, de manifestação do pensamento, bem como o direito à educação e ao acesso à cultura e à informação, como valores de uma sociedade democrática, como preleciona o art. 5º, IV, VIII, IX e XIV, arts. 6º, 205, 215, 218 e 220, da Constituição Federal, de modo a ser observada a sua unidade.

Para Felipe Daudt de Oliveira:

A leitura desses preceitos constitucionais, não é difícil concluir que a interpretação restritiva da palavra livro, no art. 150 da Lei maior, poderia tornar letra morta os dispositivos que asseguram a 'livre manifestação do pensamento', 'a livre expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação', a 'liberdade de aprender, ensinar e pesquisar', enfim, a expressão de ideias em seu sentido amplo 'sob qualquer forma, processo ou veículo'. Efetivamente bastaria mudar-se o suporte ou a embalagem da obra literária, científica ou artística e lá iria por água abaixo a imunidade do art. 150, pondo em cheque aquelas sagradas liberdades. Assim, situando a norma que queremos interpretar no sistema da Lei Maior, cotejando-as com aquelas outras relativas ao mesmo objeto, todas seriam esvaziadas do seu conteúdo se limitasse a abrangência semântica da palavra livro.³⁶

Disso tudo decorre que o intérprete não está extrapolando os limites constitucionais da norma imunizante, que protege o "livro", mas fazendo incluir dentro desse objeto, sem que isso o descaracterize, as novas formas em que se exterioriza, em atendimento às novas necessidades e realidade sociais, calcadas na era digital. Isso porque a mudança dos suportes físicos, a que o livro foi submetido, não o descaracterizou.

Desse modo não há interpretação extensiva, à maneira que os livros eletrônicos são a mais nova forma de livro, o livro de papel evoluído, que guarda a mesma

³⁴ Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo. Imunidade tributária do livro eletrônico. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 38, 1 jan. 2000.

³⁵ GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, pp. 234-235.

³⁶ *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 75.

essência. Referindo-se, portanto, a Constituição, a livros, abrange os livros eletrônicos.

Para tanto, conforme defendido alhures e acolhido pela tese ampliativa, o livro eletrônico e digital está inserido no próprio conceito de livro, que considera a sua finalidade, conforme entende Roque Antônio Carraza, nos termos seguintes:

Na medida em que livro, para fins de imunidade, é o veículo do pensamento, são imunes, independentemente de sua base material (papel, celuloide, papiro, plástico, metal, etc.), não só os atos jurídicos praticados com livros convencionais (impressos em papel), como os praticados com livros eletrônicos (impressos em disquetes de computador, fitas para videocassetes, fitas cassetes e assim por diante). Tais livros não se descaracterizam só porque diferem, pelo aspecto – mas não pela finalidade –, daquele impresso por Gutemberg.³⁷

Quanto à informática, seus produtos apenas configuram instrumento ou meio em que se materializa o livro, de modo que a tributação apenas será afastada quando seu conteúdo versar sobre informação, educação, cultura. Isso demonstra que não é todo e qualquer suporte eletrônico que será imunizado, mas tão somente, os que se prestarem a difundir conhecimento, assim como o papel (somente é imunizado aquele destinado à impressão de livros, jornais e periódicos).

O que é relevante é o conteúdo veiculado e não o suporte físico, puramente considerado, conforme ensinam Adriana Piraíno, Ângela Teresa Gobbi Estrella e Natascha Machado Fracalanza:

Não se confundir a noção de obra intelectual de natureza literária, científica ou artística que pode eventualmente ser reproduzida em combinação com um software em CD-ROM, com a noção do próprio software em CD-ROM, que é por si também obra intelectual e que pode trazer ou não em seu conteúdo uma obra literária, científica ou artística. Note-se que tanto a obra literária, científica e artística (impressa em papel ou reproduzida eletronicamente em CD-ROM) quanto o software (que pode conter uma obra literária, científica e artística ou não) estão protegidos pela nova lei dos direitos autorais (respectivamente incisos I e XII do art. 7º) na qualidade de obras intelectuais, mas somente a obra literária, científica e artística está protegida pela imunidade constitucional, esteja ela

impressa ou embutida em um software. Em outras palavras, o software, como obra intelectual, em regra não é imune (softwares de programas tais como Word, Excel, Power Point, ou de jogos interativos): somente será imune quando portador de uma obra intelectual de natureza literária, científica ou artística (Dicionário Aurélio, Enciclopédia Comptons, Encarta etc.).³⁸

Por fim, a imunidade dos livros serve para barateá-los, de forma a não inviabilizar sua aquisição e, conseqüentemente, a liberdade de expressão, de modo que não está relacionada com a capacidade contributiva das pessoas. Aliás, com o avanço da tecnologia, qualquer pessoa, hoje, que possa ter acesso a um livro impresso, seguramente tem acesso às mídias eletrônicas, não havendo razão para a discriminação.

O livro consiste em um meio de divulgação e disseminação de cultura, independentemente do mecanismo em que é veiculado, ressalvada a conceituação clássica, devendo receber o tratamento fiscal delineado pela Constituição Federal. Além do mais, a Carta Magna visa a garantir a liberdade de comunicação, pensamento, cultura e educação, de modo que os meios de difusão, sejam eles impressos ou eletrônicos, estão albergados pela norma do art. 150, VI, d, da CF/1988.

3.3 Aplicação da imunidade ao livro eletrônico: garantia da liberdade de expressão

O direito deve seguir a dinâmica social, notavelmente, quando as inovações forem vantajosas e enriquecedoras, como a proteção da liberdade de expressão e o acesso ao conhecimento, proporcionado pelos meios eletrônicos, de maneira que as normas jurídicas devem adaptar-se às novas realidades, sob pena de impor a aplicação de direito anacrônico.

A liberdade de expressão, direito fundamental de primeira geração, figura elemento característico do Estado Democrático de Direito, porque implica o fomento da pluralidade de pensamentos, o acesso ao conhecimento, em consequência das discussões intelectuais, em contramão aos regimes ditatoriais.

³⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 793.

³⁸ Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias*. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 533 (nota de rodapé).

Dessa forma, André Ramos Tavares eleva a liberdade de expressão como um direito essencial e precioso:

Em síntese, depreende-se que a liberdade de expressão é direito genérico que finda por abarcar um sem-número de formas e direitos conexos e que não pode ser restringido a um singelo externar sensações ou intuições, com a ausência de elementar atividade intelectual, na medida em que a compreende. Dentre os direitos conexos presentes no gênero liberdade de expressão podem ser mencionados, aqui, os seguintes: liberdade de manifestação do pensamento; de comunicação; de informação; de acesso à informação; de opinião; de imprensa, de mídia, de divulgação e de radiofusão.³⁹

A liberdade de expressão caminha junto com a educação, pois sem se conhecer, não haverá muito o que se pensar, ligando-se ao acesso aos livros, jornais, periódicos, noticiários, etc., sendo esse seu aspecto substancial. Olhando sob a perspectiva instrumental, a liberdade de expressão refere-se à escolha do meio que servirá de suporte físico para a divulgação da informação.⁴⁰

Depreende-se, portanto, que são incabíveis interpretações restritivas, de maneira a vulnerar a liberdade de expressão por meio da tributação, mormente quando lhe é intrínseca a inércia do Estado de forma a permitir o agir individual na realização do seu direito.

Constituiria verdadeira violação do Estado Democrático de Direito, a atividade do Estado de tolher esse direito do indivíduo, invadindo o seu patrimônio de forma a desestimular a difusão de pensamentos e a interferência da escolha do meio material de divulgação.

O professor José Souto maior Borges demonstra essa ideia com brilhantismo:

A manipulação do tributo poderá envolver atentados à livre manifestação do pensamento; valor que a CF 88 buscou preservar. Ora o vertiginoso desenvolvimento tecnológico moderno, particularmente no campo da informática (e contra o qual nós nada podemos) vem provocando o fenômeno da substituição do livro (ou pelo menos de coexistência) por disquetes, CDs, etc., que exploram

funções tradicionalmente a ele reservadas. [...] Estarão eles fora do campo de aplicação do art. 150, VI, d? A resposta é negativa. [...] Impedir a aplicação do art. 150, VI, d, aos produtos de informática é condená-los a uma esclerose precoce – dado que tudo leva à conclusão de que ele deveria aplicar-se também aos produtos novos, que coexistem com o livro e demanda o mesmo tratamento tributário.⁴¹

Dessa maneira, não se pode excluir qualquer meio que sirva de canal para o exercício da liberdade de expressão, como o fazem os meios eletrônicos, cujo poder de comunicação e rapidez são inegáveis.

Sob o mesmo enfoque, constata-se que a realidade hodierna tem como consequência a superação do meio impresso como forma de difundir conhecimentos, dado que os meios eletrônicos proporcionam muito mais agilidade e simplicidade no acesso ao conhecimento.

As mudanças nos hábitos de leituras e comunicações encontram suas raízes na facilidade que o mundo eletrônico propicia a seus usuários, diante da portabilidade e universalização das informações, de modo a reduzir o abismo entre a ignorância e o conhecimento, por meio de toque na mídia eletrônica.

O conhecimento não encontra mais seu lugar imobilizado em bibliotecas e espaços físicos, mas disponível, mundialmente, em campo virtual, a que todos, indistintamente, têm acesso. Razão pela qual se conclui que “a informação é o único bem realmente globalizado”⁴², entendendo-se que existe uma nova era de acesso ao conhecimento, não mais limitada aos impressos, mas ligada a meios que intensificam a divulgação de informações e pensamentos.

Por tudo, fica evidente que a intenção da norma constitucional não está adstrita à forma material do livro, restrita às folhas de papel, mas senão aos veículos de pensamento ou meios de difusão da cultura.⁴³

Há preponderância, na norma imunizante, da finalidade sobre a forma, devendo-se conferir o devido lugar constitucional aos livros eletrônicos, que

³⁹ *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 550-551.

⁴⁰ CARVALHO, João Pedro Antunes Lima da Fonseca, *op. cit.*, online.

⁴¹ Imunidade tributária dos produtos de informática. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, nº 24, caderno 1, 1996, p. 546.

⁴² FACHINETO, Elaine Arbusti. *O Hipertexto e as Práticas de Leitura*. 2005, online.

⁴³ CARRAZA, Roque Antônio. Livro Eletrônico – Imunidade tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 259.

participantes dos limites desenhados na Constituição, seja em relação à teleologia ou ao objeto, visam à proteção de valores caros quanto à cultura, à educação e à ampla divulgação de ideias, permitidos pela garantia da liberdade de expressão, nos seus aspectos substancial e instrumental.

4 Da aplicação da imunidade tributária aos livros eletrônicos: julgamento do Recurso Extraordinário 330.817/RJ alinhado aos direitos fundamentais

O RE 330.817, com fulcro nos argumentos da tese restritiva, foi interposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que reconheceu, em duplo grau obrigatório de jurisdição, a aplicabilidade da imunidade, insculpida no art. 150, VI, d, da CF/1988, para afastar a incidência do ICMS sobre a comercialização da Enciclopédia Jurídica eletrônica, ao considerar que:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos. A limitação do poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio *no Tax on Knowledge*.

A matéria expendida nesse RE, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, teve a repercussão geral⁴⁴ reconhecida no Plenário Virtual em 01/10/2012, em razão de transcender os interesses das partes envolvidas no processo, e ser relevante jurídica e economicamente, conforme a seguir ementado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL.

Assim, o julgamento do referido RE foi proferido em 08/03/2017 e publicado no DJE em 31/08/2017, no qual restou firmada a seguinte tese:

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.

Dessa maneira, o STF, acertadamente, reconheceu a aplicação da imunidade aos livros eletrônicos, adotando a tese extensiva.

No primeiro ponto, dissociou o conceito de “livro” do seu suporte físico, argumentando que, durante a história, os livros foram feitos de diversos materiais (entrecasca de árvores, folhas de palmeiras, seda, argila, madeira, marfim, tijolos de barro, papiro, pergaminho, etc.), não sendo o vocábulo “papel” essencial à sua existência e definição. Inclusive a própria imunidade dos produtos finais (livros, jornais e periódicos), em sede constitucional, surgiu em 1967, dissociada do seu insumo (papel).

Em seguida, considera que o conceito de livro também não pressupõe o acesso direto do leitor pela necessária visão do texto e signos da escrita, sem qualquer dispositivo intermediário. Isso porque, historicamente, a leitura processava-se por declamação e escuta, sendo pública e oral, inclusive sendo os “áudio books” atuais alcançados pela imunidade.

Refletindo sobre esses aspectos, tem-se que a teleologia da norma, calcada na liberdade de ser informado, na democratização, na difusão da cultura e na livre formação da opinião pública, foi alcançada, ainda mais porque o avanço tecnológico promove maior interação entre o leitor, bem como auxilia no compartilhamento de seu conteúdo com uma infinidade de pessoas, além da inegável facilidade do transporte e manuseio.

Por fim, o argumento que a vontade do legislador histórico em restringir a imunidade do livro àquele impresso não se sustenta, em razão da interpretação histórica, teleológica e evolutiva das normas constitucionais, alinhadas ao avanço tecnológico que a cultura escrita experimenta, o que implica na proteção da propagação de cultura, ideias, conhecimento pelos livros digitais, que merecem a mesma proteção imunizante dos livros tradicionais impressos.

5 O reconhecimento da imunidade dos livros eletrônicos e seus reflexos na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado

A relevância da questão ambiental, no julgamento sobre a aplicação (ou não) da imunidade

⁴⁴ Repercussão Geral no RE 330.817, relator Min. Dias Toffoli, publicado em 01/10/2012.

tributária sobre os livros eletrônicos, embora não tenha sido elencada, expressamente, como fundamento para o reconhecimento da repercussão geral definida para a matéria, experimentou reflexos positivos com a decisão que foi proferida, tendo em vista que contribuiu para o meio ambiente a utilização de livros eletrônicos. Tais argumentos foram, ainda que superficialmente, levantados na decisão do RE 330.817/RJ.

A Constituição Federal de 1988, seguindo uma tendência mundial de preocupação com as questões ambientais, principalmente dos impactos que a atividade humana provoca sobre o mesmo, inseriu em seu corpo um capítulo específico⁴⁵, voltado para a proteção do meio ambiente como objeto principal, em todas suas acepções (natural, artificial, cultural e do trabalho), em razão de sua importância jurídica, social, econômica e mundial, atribuindo a responsabilidade de todos (Estado e sociedade), dessa e das próximas gerações, na consecução de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Sob esse diapasão, a Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que trata sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, inspirada nas diretrizes da Declaração de Estocolmo (1972), resultante da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano, foi integralmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, motivando a constitucionalização da proteção do meio ambiente, o que evidencia a corporificação de novos valores que provocam uma transmutação do papel do Estado na sociedade, acentuando-se o valor da solidariedade⁴⁶.

Ressalte-se que os novos valores incorporados no sistema como normas jurídicas com viés ambiental, também perpassaram a liberdade econômica, sendo que a proteção ao meio ambiente deve ser compatibilizada com a ordem econômica, conforme se depreende de uma leitura sistemática do art. 225 c/c o art. 170, ambos da Constituição Federal de 1988. Isso se reputa em um dos grandes desafios para a implementação das políticas ambientais.

Carla Daniela Leite Negócio e Ela Wiecko Volkner Castilho⁴⁷ tratam do tema da seguinte maneira:

Compatibilizar meio ambiente e desenvolvimento significa considerar os problemas ambientais nos lindes de um processo contínuo do planejamento, atendendo-se adequadamente às exigências de ambos e observando as suas interrelações particulares a cada contexto sociocultural, político, econômico e ecológico, numa dimensão tempo/espaço.

Trata-se o meio ambiente ecologicamente equilibrado de um direito fundamental, classificado de terceira dimensão, calcados no valor da solidariedade, que, por tutelarem interesses de titularidade coletiva ou difusa, limitando as liberdades individuais com a finalidade de protegê-lo, incutem uma preocupação com as gerações humanas e sua dignidade, revelando a ideia de fraternidade entre os diferentes povos e Estados soberanos⁴⁸.

O STF, em julgamento clássico e cujo posicionamento é firmado naquela Corte, trata do dever de solidariedade decorrente do direito/dever fundamental ao meio ambiente, conforme pode-se verificar:

[...] Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Trata-se de um típico direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão), que assiste a todo o gênero humano (RTJ 158/205-206). Incumbe, ao Estado e à própria coletividade, a especial obrigação de defender e preservar, em benefício das presentes e futuras gerações, esse direito de titularidade coletiva e de caráter transindividual (RTJ 164/158-161). O adimplemento desse encargo, que é irrenunciável, representa a garantia de que não se instaurarão, no seio da coletividade, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade, que a todos se impõe, na proteção desse bem essencial de uso comum das pessoas em geral. [...] (Destacado) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF /MS 22164/SP. Relator Ministro Celso de Mello. Diário de Justiça, 17 nov. 1995, p. 39.206).

⁴⁵ Capítulo VI – DO MEIO AMBIENTE, composto pelo art. 225, e seus seis parágrafos, da Constituição Federal de 1988.

⁴⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. *Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 97-100.

⁴⁷ NEGÓCIO, Carla Daniela Leite; CASTILHO, Ela Wiecko Volkner. Meio Ambiente e desenvolvimento: uma interface necessária. *Direito ambiental e desenvolvimento sustentável*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 49.

⁴⁸ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Constitucional Descomplicado*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

Seguindo nessa linha, da responsabilidade pela proteção ambiental, uma aplicação sistemática do direito torna-se necessária, até porque uno, fazendo comunicar o direito fundamental e o dever constitucional do meio ambiente equilibrado, com o Sistema Tributário Nacional, de maneira a utilizar o tributo como mecanismo de o Estado orientar condutas – tributação ambiental.

Sabe-se que o tributo tem a finalidade precípua de arrecadar para financiamento das despesas públicas, embora possa ter um caráter extrafiscal, quando utilizado como instrumento de regulação que permite o Estado interferir na direção de determinadas atividades econômicas com o intuito de alcançar determinados objetivos cobijados pela sociedade, como a proteção ao meio ambiente.

Assim, a tributação ambiental, por meio da extrafiscalidade, é um instrumento que visa à educação ambiental, em situações sequer percebidas pela sociedade como prejudiciais ao meio ambiente.

Elena de Lemos Pinto Aydos⁴⁹, discorrendo sobre o tema, assevera que:

[...] uma correta utilização da tributação ambiental deve visar à educação ambiental. O legislador precisa perceber que a aplicação do poluidor-pagador no campo do direito tributário não deve estar voltada à reparação de danos, mas visa especialmente à prevenção. O tributo ambiental tem por finalidade imediata a indução de comportamentos ecologicamente comprometidos pelos agentes econômicos, e como finalidade mediata, a educação ambiental voltada para a conscientização dos produtores e consumidores, alterando os padrões anuais de consumo e quebrando com a lógica da irresponsabilidade organizada.

Quanto aos livros, sabe-se que seu suporte material tradicional é justamente o papel, sendo ambos, expressamente, objeto de proteção da norma imunizante, conforme delineado anteriormente, o que, de certa maneira, representa um contrassenso ao pensarmos na sistemática protecionista do meio ambiente desenvolvida no texto constitucional.

A matéria-prima principal do papel é a celulose, encontrada da madeira e nos vegetais em geral, provenientes, portanto do corte de árvores que,

mesmo decorrentes de área de reflorestamento, causam impactos socioambientais. Na produção, a madeira é descascada e picada em lascas, cozida com a aplicação de produtos químicos, separando-se o líquido (licor negro) para decantação. Na próxima etapa, há o branqueamento da celulose, de maneira que sejam retiradas as impurezas da pasta a ser utilizada para fazer o papel, que atualmente, é feito com dióxido de cloro, minimizador da formação de dioxinas (compostos organoclorados resultantes da associação de matéria orgânica e cloro), que são potentes cancerígenos, relacionados também a várias doenças dos sistemas endócrino, reprodutivo nervoso e imunológico. Mesmo com o tratamento de efluentes, as dioxinas permanecem e são lançadas nos rios, contaminando água, solo, vegetação e animais⁵⁰.

O Brasil, segundo dados da Associação Brasileira de Celulose e Papel (Bracelpa)⁵¹, é o quarto maior produtor de celulose no mundo e o primeiro da América Latina, sendo que a movimentação da indústria de papel e celulose tem papel importante no PIB (Produto Interno Bruto), em torno de 5%⁵², o que poderia representar um entrave para a disseminação da ideia da proteção do meio ambiente/ racionalização de matéria-prima e energia *versus* liberdade econômica.

Ao lado do processo de elaboração, existe a preocupação com o descarte dos produtos provenientes da produção. Desse modo, merece destaque a Lei 12.305/2010, que trata da Política Nacional de Resíduos Sólidos e traz em seu bojo uma visão ecológica da economia, tendo como objetivo, dentre outros, a não geração, diminuição, reciclagem, enfim, o gerenciamento dos resíduos sólidos⁵³.

⁵⁰ FERRAZ, José Maria Gusman. *O papel nosso de cada dia*. Disponível em: <http://webmail.cnpma.embrapa.br/down_hp/408.pdf>. Acesso em: 25 maio 2016

⁵¹ Associação Brasileira de Celulose e Papel (Bracelpa). *Relatório de Sustentabilidade 2010*. Disponível em: <http://bracelpa.org.br/bra2/sites/default/files/public/relsustenta/Bracelpa_PDF_Navegavel_PORT_Final.pdf>. Acesso em: 25 maio 2016

⁵² MIRANDA, Roselane Estela dos Santos de. *Impactos Ambientais decorrentes dos resíduos gerados na produção de papel e celulose*. Monografia. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. 2008.

⁵³ Lei 12.305/2010

Art. 7º São objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos:

I - proteção da saúde pública e da qualidade ambiental;

II - não geração, redução, reutilização, reciclagem e tratamento dos resíduos sólidos, bem como disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos;

III - estímulo à adoção de padrões sustentáveis de produção e consumo de bens e serviços;

⁴⁹ AYDOS, Elena Lemos Pinto. *Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas*. Dissertação – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Sob essa seara, essa lei abrange tanto o processo de produção, que deve promover a “redução do impacto ambiental e do consumo de recursos naturais a um nível, no mínimo, equivalente à capacidade de sustentação estimada do planeta”⁵⁴, economizando matéria-prima, energia e água, bem como conscientizar a sociedade sobre a necessidade do consumo, de maneira a extinguir/reduzir a produção de lixo.

Nesse contexto, inserir-se-iam, portanto, os livros eletrônicos ou *e-books*. Com o reconhecimento da imunidade a estes, além dos diversos outros pontos que dão sustentação a essa proteção, estar-se-ia realizando um imperativo constitucional, relacionado à proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental. Isso porque, restaria sua produção incentivada, o que implicaria na economia no processo de produção de papel, considerando a finitude dos elementos naturais; bem como, auxiliaria na redução dos resíduos sólidos, decorrentes de descarte de livros físicos que perderam a utilidade. Isso significa diminuição do impacto ambiental desde a cadeia de produção, consumo até o descarte final.

Desse modo, seguem trechos dos votos do RE 330.817/RJ que destacam a repercussão ambiental, relacionada ao reconhecimento da aplicação da imunidade tributária aos livros eletrônicos:

Trecho do voto do Senhor Ministro Relator Dias Toffoli:

De igual modo, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do “papel”, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros.

Trecho do Voto do Senhor Ministro Luiz Fux:

[...] para agrado do meu companheiro e do Ministro Gilmar Mendes no TSE, ainda tutela o meio

ambiente. Eu anoto que a proteção ao meio ambiente é forçada pelo crescimento das mídias eletrônicas, diminuindo, assim, a necessidade de papel. Afinal, não é preciso mais matar árvores - como o Ministro Herman Benjamin é tão preocupado - para garantir a liberdade e a difusão de ideias por meio da mídia.

Trecho do Voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes:

[...] Neste sentido, quer gostemos ou não, há um amplo mercado florescente de veiculação do conteúdo de livros, por meio cibernético. E sem que invoquemos questões óbvias de feição ambiental (livros de papel sacrificam mais o meio ambiente do que mensagens eletrônicas ou mídias de fácil manuseio), é chegado o momento para se repensar a imunidade tributária do papel destinado a impressão de livros, avançando, com a fixação da imunidade fiscal também para o livro eletrônico.[...]

Assim sendo o Judiciário guardião da constituição, tem-se que com o julgamento do RE 330.817/RJ cumpriu com o papel de retirar qualquer entrave interpretativo que restringia a realização de direitos fundamentais consagrados e ergueu decisão favorável à promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

6 Conclusão

Diante da transformação de paradigmas na divulgação de informações, pensamentos e ideias, marcada pela evolução do suporte físico impresso em papel para o digital, torna-se imprescindível realizar a interpretação da norma constitucional de maneira a atualizá-la a nova realidade, considerando englobado no conceito de livro, a sua nova versão, qual seja, a eletrônica.

É desse modo que se percebe a aplicação da imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF/1988, que alberga sob sua proteção os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, com a precípua finalidade de garantir valores fundantes do Estado Democrático de Direito, baseados na liberdade de expressão, manifestação do pensamento e da opinião, direito à informação, à educação e à cultura.

Nesse sentir, sendo os livros, veículos de divulgação de ideias, não interessa seu suporte, se papel ou digital, para que seja alcançado pela norma imunizante que, ressalte-se, não protege o livro, enquanto objeto, mas enquanto valor. Disso decorre que qualquer suporte que cumpra a finalidade específica de difusão de conhecimento deve estar albergado pela imunidade.

[...]

⁵⁴ Lei 12.305

Art. 6º São princípios da Política Nacional de Resíduos Sólidos:

[...]

V - a ecoeficiência, mediante a compatibilização entre o fornecimento, a preços competitivos, de bens e serviços qualificados que satisfaçam as necessidades humanas e tragam qualidade de vida e a redução do impacto ambiental e do consumo de recursos naturais a um nível, no mínimo, equivalente à capacidade de sustentação estimada do planeta;

[...]

Necessário, portanto, que as interpretações histórico-evolutiva, teleológica e sistemática da norma constitucional sejam exercidas para que se incorpore no conceito de livro, suas exteriorizações mais modernas, sejam eletrônicas ou outras que venham a surgir, de maneira que o direito não se quede estático e anacrônico, deixando de exercer seu papel fundamental de garantir as liberdades individuais.

Desta feita, conforme decidido pelo STF no RE 330.817/RJ, a aplicação da imunidade tributária do art. 150, VI, *d*, da CF/1988, como cumprimento de sua ínsita finalidade de garantir a liberdade de expressão, a difusão de conhecimentos, a democratização de conhecimento, mostra-se imperativa.

Ademais, a imunidade estendida aos livros eletrônicos, partindo, justamente, da interpretação sistemática, alinhada com os objetivos da República Federativa do Brasil, realiza a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, como determinação constitucional a ser incorporada nas atividades econômicas e sociais, vez que atua com responsabilidade no gerenciamento da matéria-prima e seu posterior descarte.

Referências⁵⁵

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. São Paulo: Método, 2011.

ALVES JR., Luís Carlos Martins. Imunidade do livro eletrônico: visão da Fazenda Pública. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3497, 27 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23544>>. Acesso em: 4 maio 2017.

Associação Brasileira de Celulose e Papel (Balcepa). *Relatório de Sustentabilidade 2010*. Disponível em: http://bracelpa.org.br/bra2/sites/default/files/public/relsustenta/Bracelpa_PDF_Navegavel_PORT_Final.pdf>. Acesso em: 25 maio 2016

AYDOS, Elena Lemos Pinto. *Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas*. Dissertação – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, nº 24, caderno 1, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado: 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Importação de Bíblias em Fitas - sua Imunidade - Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 26.

_____. Livro Eletrônico – Imunidade tributária – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CARVALHO, João Pedro Antunes Lima da Fonseca. A imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos eletrônicos: Garantia de acesso ao conhecimento. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4132, 24 out. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/30375>>. Acesso em: 4 maio 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed., rev., atual., São Paulo: Malheiros, 2006.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998.

⁵⁵ As referências utilizadas na formatação deste trabalho estão de acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas – NBR 14724: informação e documentação: trabalhos acadêmicos. Rio de Janeiro, 2011.

FAVHINETTO, Elaine Arbusti. *O Hipertexto e as Práticas de Leitura*. 2005. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/images/stories/mestrado/letras/colokuos/ii/hipertexto_praticas.pdf>. Acesso em: 5 maio 2017.

FERRAZ, José Maria Gusman. *O papel nosso de cada dia*. Disponível em: <http://webmail.cnpma.embrapa.br/down_hp/408.pdf>. Acesso em: 25 maio 2016.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

"Livro". Def. 1 e 2. *Dicionário de Português Michaelis*. 2009. online. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=livro>>. Acesso em: 27 maio 2017.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Imunidade tributária do livro eletrônico. *Revista Jus Navigandi, Teresina*, ano 5, n. 38, 1 jan. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1809>>. Acesso em: 4 maio 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988*. vol. 6, tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Wilson. *A palavra escrita – história do livro, da imprensa e da biblioteca*. São Paulo: Ática, 1996.

MIRANDA, Roselane Estela dos Santos de. *Impactos Ambientais decorrentes dos resíduos gerados na produção de papel e celulose*. Monografia. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. 2008.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. *Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: *Imunidades Tributárias*. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998.

NEGÓCIO, Carla Daniela Leite; CASTILHO, Ela Wiecko Volkner. Meio Ambiente e desenvolvimento: uma interface necessária. *Direito ambiental e desenvolvimento sustentável*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

OLIVEIRA, Felipe Daudt. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003.

PIRAÍNO, Adriana; ESTRELLA, Ângela Teresa Gobbi; MARTINS, Natascha Machado Fracalanza. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias*. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade Tributária. In: *Imunidades tributárias*. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUZA, Ionete de Magalhães. Imunidade tributária e "livro eletrônico". *Informativo Jurídico Consulex*. Ano XVI, n. 26, jul/2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 4 de maio 2017.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

TORRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e Imunidade dos Chamados "Livros Eletrônicos". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi (coord.). *Livro de Apoio do 5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: IOB, 1996.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VESPERO, Regina Celi Pedrotti. *A imunidade tributária do artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CDROM, DVD, disquete etc.)*. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista53/imunidade.htm>>. Acesso em: 4 maio 2017.